

УДК 519.237.7: 658.14/.17

Осадча О.О., к.е.н.

Національний університет водного господарства та природокористування

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В КОНТЕКСТІ АНАЛІЗУ ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті порівнюється традиційна методика факторного аналізу прибутку з методикою, побудованою на використанні методу директ-костингу. Обґрунтовано доцільність застосування директ-костингу в обліково-аналітичній роботі. Виокремлено моделі факторного аналізу прибутку від реалізації продукції, рентабельності продажу та рентабельності виробництва в системі «директ-костинг».

Ключові слова: факторний аналіз, прибуток, директ-костинг, маржинальний дохід.

Osadcha O.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF ANALYSIS OF INCOME FROM OPERATING ACTIVITIES

The traditional procedure of factor analysis of income and the procedure, based on direct costing, compares in the article. Expediency of application of direct costing in accounting and analytical work is substantiated. The models of factor analysis of profit, profitability of sales and production profitability in direct costing are identified.

Key words: factor analysis, profit, direct costing, marginal revenue.

Осадчая О.А.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В КОНТЕКСТЕ АНАЛИЗА ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье сопоставляются традиционная методика факторного анализа прибыли и методика, построенная на использовании метода директ-костинг. Обоснована целесообразность применения директ-костинга в учетно-аналитической работе. Выделены модели факторного анализа прибыли от реализации продукции, рентабельности продаж и рентабельности производства в системе «директ-костинг».

Ключевые слова: факторный анализ, прибыль, директ-костинг, маржинальный доход.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Як відомо, прибуток, розрахований в бухгалтерському обліку, не завжди точно відображає реальний результат господарської діяльності. Відтак, в процесі аналізу розрізняють поняття економічного, облікового (бухгалтерського) та податкового прибутку.

Незважаючи на те, що економічний прибуток у більшості випадків розглядається як результат реалізації товарів (робіт, послуг), а бухгалтерський – як результат роботи капіталу, між ними існує взаємозв'язок. Наприклад, облік витрат впливає на величину прибутку від реалізації товарів (робіт, послуг), за рахунок якого формується нерозподілений прибуток. Зростання собівартості в умовах інфляції чинить суттєвий негативний вплив на кінцевий фінансовий результат.

Зазначені обставини обумовлюють проведення аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, використовуючи дані не лише бухгалтерського, а й управлінського обліку та звітності.

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Серед вітчизняних та зарубіжних науковців, які здійснили вагомий внесок у висвітлення проблем аналізу фінансових результатів, слід назвати Ф.Ф. Бутинця, І.О. Бланка, Ю.С. Цал-Цалка, Л.А. Лахтіонову, Є.В. Мниха, О.Я. Базілінську, Г.В. Митрофанова, А.Д. Шеремета, Р. Хігінса, В.В. Ковальова, Клімову Н.В. та ін.

Надаючи належне розробкам вищезгаданих вчених, слід відзначити, що недостатньо дослідженими залишаються проблеми факторного аналізу прибутку за даними управлінського обліку.

Цілі статті. Метою дослідження є дослідження методики факторного аналізу прибутку в умовах ведення відокремленого обліку постійних і змінних витрат. Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання: розкрити зміст поняття «директ-костинг», обґрунтувати доцільність застосування директ-костингу в обліково-аналітичній роботі, виокремити модель факторного аналізу прибутку від реалізації продукції.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Результати аналізу прибутку напряду будуть залежати від організації роздільного обліку постійних і змінних витрат. Особливість аналізу постійних і змінних витрат заключається в оцінюванні ступеня їхнього впливу на прибуток і беззбитковий обсяг продажу. Його перевагою є

достовірніше визначення ступеня впливу факторів з урахуванням взаємозв'язку обсягу реалізації та змінних витрат.

Традиційно при факторному аналізі виділяють наступні *основні фактори зміни прибутку*: обсяг реалізації продукції, ціна та собівартість реалізованої продукції, її структура [2, с. 48; 5, с. 464-465].

Проаналізувавши праці з фінансового аналізу українських і російських науковців (Цал-Цалка Ю.С., Шеремета О.О., Литвина Б.М., Стельмах М.В., Савицької Г.В., Любушина М.П., Максютова О.О.), можна виокремити факторну модель прибутку від операційної діяльності, що є досить простою і має широке практичне застосування:

$$\Pi = Op(C - C), \quad (1)$$

де Op – обсяг реалізованої продукції, нат. од.;

C – ціна реалізації, грн;

C – собівартість одиниці продукції, грн

При цьому виходять з припущення, що всі наведені фактори змінюються самі по собі, незалежно один від одного. Прибуток змінюється прямо пропорційно обсягу продажу, якщо реалізується рентабельна продукція, а якщо продукція збиткова – обернено пропорційно обсягу реалізації.

Однак, в даній моделі не враховується взаємозв'язок обсягу виробництва (реалізації) продукції та її собівартості. При збільшенні обсягу виробництва собівартість одиниці продукції знижується, так як, зазвичай, зростає тільки сума змінних витрат, а сума постійних витрат залишається, як правило, без зміни. І навпаки, при спаді виробництва собівартість виробів зростає через те, що більше постійних витрат припадає на одиницю продукції.

Наступною розглянемо модель факторного аналізу прибутку, яка враховує недоліки попередньої моделі та побудована на використанні методу *директ-костингу*. Особливістю директ-костингу є те, що собівартість продукції розраховується та планується лише в частині змінних витрат, а постійні витрати по закінченню кожного місяця списують на фінансові результати від основних видів діяльності суб'єкта господарювання.

До змінних відносять, насамперед, прямі витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (робіт, послуг) та, які прямо включаються в їх собівартість.

Непрямі витрати, пов'язані з виробництвом різних видів продукції, не можуть бути включені до їх собівартості за прямою ознакою. Значна частина цих витрат (в першу чергу, витрати по

обслуговуванню виробництва й управлінню суб'єктом господарювання) є постійними витратами. Інша частина непрямих витрат (витрати на енергію та паливо в технологічних цілях, вартість інструменту і пристосувань, що використовуються у виробничому процесі, амортизація необоротних активів при використанні для її нарахування виробничого методу тощо) може бути віднесена до категорії змінних витрат.

У системі «директ-костинг» використовують наступну модель формування фінансового результату від реалізації продукції:

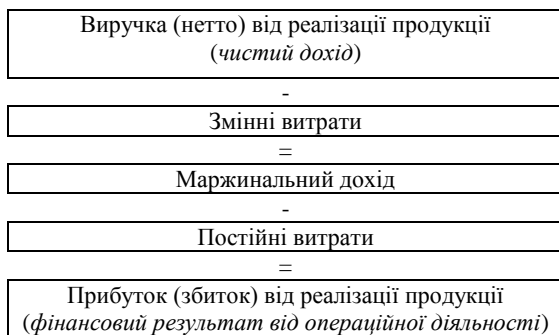


Рис. 1. Модель формування фінансового результату від операційної діяльності в системі «директ-костинг»

Склад змінних непрямих витрат, порядок їх включення до собівартості окремих видів виробів та робіт залежить від характеру випущеної продукції, особливостей технології та організації виробництва, інших специфічних для окремих видів економічної діяльності факторів.

Факторна модель прибутку від реалізації певного виду продукції у системі «директ-костинг» має вигляд:

$$П = Оп(Ц - V) - FC, \quad (2)$$

де Оп – обсяг реалізованої продукції, нат. од.;

Ц – ціна реалізації, грн;

V – змінні витрати на одиницю продукції, грн;

FC – сума постійних витрат для всього обсягу реалізації даного виду продукції, грн

Факторний аналіз проводиться методом ланцюгових підстановок:

$$\Delta\Pi_{3\Delta T} = \Pi_{\phi} - \Pi_{\Pi\Pi}; \quad (3)$$

$$\Pi_1 = Op_{\phi}(C_{\Pi\Pi} - V_{\Pi\Pi}) - FC_{\Pi\Pi}; \quad (4)$$

$$\Pi_2 = Op_{\phi}(C_{\phi} - V_{\Pi\Pi}) - FC_{\Pi\Pi}; \quad (5)$$

$$\Pi_3 = Op_{\phi}(C_{\phi} - V_{\phi}) - FC_{\Pi\Pi}. \quad (6)$$

Зміна прибутку за рахунок факторів:

а) зміни обсягу реалізації:

$$\Delta\Pi_{Op} = \Pi_1 - \Pi_{\Pi\Pi}, \quad (7)$$

б) зміни ціни реалізації:

$$\Delta\Pi_{C} = \Pi_2 - \Pi_1, \quad (8)$$

в) зміни змінних витрат на одиницю продукції:

$$\Delta\Pi_{V} = \Pi_3 - \Pi_2, \quad (9)$$

г) зміни суми постійних витрат:

$$\Delta\Pi_{FC} = \Pi_{\phi} - \Pi_3. \quad (10)$$

З метою забезпечення системного підходу при вивченні факторів зміни прибутку і прогнозування його величини у системі «директ-костинг» доцільно використовувати маржинальний аналіз, в основі якого лежить маржинальний дохід (маржинальний прибуток).

У працях з економічної теорії під маржинальним доходом (marginal revenue) розуміється зміна загального доходу (виручки), яка виникає в результаті продажу додаткової одиниці виробленої продукції [4, с. 309]. У контексті нашого дослідження поняття «маржинальний дохід» трактується як різниця між виручкою та змінними витратами. З математичної точки зору його можна розрахувати як прибуток в сумі з постійними витратами:

$$MD = \Pi + FC, \quad (11)$$

де MD – маржинальний дохід, грн;

Π – прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), грн;

FC – сума постійних витрат для всього обсягу реалізації даного виду продукції, грн

$$\text{Звідси: } \Pi = MD - FC. \quad (12)$$

За допомогою даної формули можна розрахувати суму прибутку, якщо відомі величини маржинального доходу і постійних витрат.

Досить часто при визначенні суми прибутку замість маржинального доходу використовується виручка (B) і питома вага маржинального доходу в ній ($\overline{ДМД}$).

$$\text{Оскільки} \quad МД = B \cdot \overline{ДМД}, \quad (13)$$

$$\text{то} \quad \Pi = B \cdot \overline{ДМД} - FC. \quad (14)$$

Середня частка маржинального доходу у виручці ($\overline{ДМД}$) у свою чергу залежить від питомої ваги виручки від реалізації i -го товару в загальній сумі виручки ($ПВ_i$) і частки маржинального доходу у виручці по кожному виробу ($ДМД_i$), що розраховується як відношення ставки маржинального доходу до ціни:

$$\overline{ДМД} = \sum_{i=1}^n (ПВ_i \cdot ДМД_i). \quad (15)$$

Питома вага товару в загальній сумі виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) визначається наступним чином:

$$ПВ_i = \frac{B_i \cdot Ц_i}{\sum_{i=1}^n (B_i \cdot Ц_i)}, \quad (16)$$

де B_i – виручка від реалізації i -го товару, грн;

$Ц_i$ – ціна реалізації i -го товару, грн

Частка маржинального доходу у виручці по кожному виробу:

$$ДМД_i = \frac{Ц_i - V_i}{Ц_i}, \quad (17)$$

де V_i – змінні витрати на виробництво одиниці i -го товару, грн

Отже, факторна модель операційного прибутку за методикою директ-костинг має вигляд:

$$\Pi = B \sum_{i=1}^n (ПВ_i - ДМД_i) - FC, \quad (18)$$

де n – кількість реалізованих товарів, нат. од.;

$ПВ_i$ – питома вага виручки від реалізації i -го товару в загальній сумі виручки;

$ДМД_i$ – частка маржинального доходу i -го товару в загальній сумі виручки;

FC – сума постійних витрат для всього обсягу реалізації даного виду продукції, грн

Як бачимо, дана модель дозволяє встановити зміну прибутку за рахунок кількості (обсягу) реалізованої продукції, її структури, відпускних цін, питомих змінних витрат і постійних витрат підприємства.

Висновки. Результати аналізу прибутку та рентабельності, включаючи якість аналітичних досліджень і раціональність управлінських рішень, прийнятих на їх основі, залежать від організації роздільного обліку постійних і змінних витрат, впровадження на підприємстві системи бюджетування. Незважаючи на те, що в умовах ведення управлінського обліку методика факторного аналізу прибутку ускладнюється математично, його аналізи стають прозорішими з економічної точки зору. Одночасно розширюються можливості використання інформації при проведенні стратегічного перспективного аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

1. Дерій В.А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні / В.А. Дерій ; ред. кол. : Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. [та ін.] // Вісник Львівської комерційної академії – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – Вип. 33. – С. 84-91.
2. Литвин Б.М., Стельмах М.В. Фінансовий аналіз : навч. посібник / Б.М. Литвин, М.В. Стельмах. – К. : Хай-Тек Прес, 2008. – 336 с.
3. Назаренко Т.П. Маржинальний дохід: проблеми трактування та класифікації / Т.П. Назаренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: «Економічні науки», 2009. – Вип. 2 (48). – С. 85-88.
4. Словарь современной экономической теории Макмиллана / Пер. с англ. А. Пивоварова; Под общ. ред. Д. У. Пирса. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 608 с.
5. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.